



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat_10 im Beisein der Schriftführerin über die Berufungen des Bw., vom 12. Juli 2010 und 23. Juli 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 2. Juli 2010 und 13. Juli 2010 betreffend Widerruf der Löschung (§ 235 BAO iVm § 294 BAO) nach der am 26. Mai 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 22. April 2009 verfügte das Finanzamt die Löschung von Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 40.240,31 gemäß § 235 Abs. 1 BAO gegen jederzeitigen Widerruf mit der Begründung, dass keine Pfändungsmöglichkeiten bestünden und auch zukünftig mit keiner Einbringung zu rechnen wäre.

Mit weiterem Bescheid vom 5. Mai 2009 wurden Abgaben in Höhe von € 1.783,31 gemäß § 235 Abs. 1 BAO gegen jederzeitigen Widerruf „aus verwaltungsökonomischen Gründen“ gelöscht.

Mit Bescheiden vom 2. Juli 2010 und 13. Juli 2010 wurden die am 22. April 2009 und 5. Mai 2009 verfügten Löschungen der Abgabenschuldigkeiten widerrufen, da sich die Vermögensverhältnisse geändert hätten und ein konkursgerichtliches Verfahren eingeleitet worden wäre.

Dagegen erhob der Bw. mit undatierten Schreiben, eingelangt am 12. Juli 2010 bzw. 23. Juli 2010, frist- und formgerecht das Rechtsmittel der Berufung, beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie Entscheidung durch den Berufungssenat und brachte vor, dass der juristische Denk- und Subsumptionsprozess, der der Erlassung eines Widerrufsbescheides vorausgehen müsse, ein zweistufiger wäre:

Zuerst müsse geprüft werden, ob die rechtlichen Voraussetzungen vorliegen würden. Die Abgabenbehörde erster Instanz berufe sich offensichtlich auf den Tatbestand nach § 294 Abs. 1 lit. a BAO. Sie werde daher auszuführen haben, auf Grund welcher wirtschaftlichen Gegebenheiten die Abgaben gelöscht worden wären. Dann werde sie genau anzuführen haben, welche wirtschaftlichen Gegebenheiten sich geändert hätten, die einen Widerruf rechtfertigen würden. Als zweiten Schritt werde die Behörde die Ermessensübung zu begründen haben.

All das hätte die Abgabenbehörde erster Instanz offensichtlich nicht getan und daher die Bescheide mit Rechtswidrigkeit belastet.

Das Finanzamt wies die Berufung vom 12. Juli 2010 gegen den Bescheid vom 2. Juli 2010 mit Berufungsvorentscheidung vom 5. August 2010 als unbegründet ab. Dazu wurde ausgeführt, dass gemäß § 294 BAO bei im Ermessen liegenden Begünstigungen in der Verwaltungspraxis Widerrufsvorbehalte üblich wären. Ob die Begünstigungen im Ermessen liegen oder zwingend zustehen würden, wäre für die Anwendbarkeit des § 294 BAO nicht entscheidend. Einige Bestimmungen würden die Widerrufsmöglichkeit des § 294 BAO ausdrücklich erwähnen, so auch § 235 Abs. 3 BAO.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes könne von einem vorbehaltenen Widerruf nur gesprochen werden, wenn dieser determiniert wäre, wenn daher der Bescheid erkennen ließe, unter welchen Umständen ein Widerruf in Betracht käme. Die Zurücknahme bedürfe daher zureichender sachlicher Gründe, die im kausalen Zusammenhang mit der ursprünglichen Erlassung des Bescheides stünden.

Auf § 294 Abs. 1 lit. a BAO gestützte Maßnahmen würden voraussetzen, dass sich die tatsächlichen, für die Bescheiderlassung maßgebenden Verhältnisse geändert hätten.

Der Bescheid gemäß § 235 BAO über die Löschung von Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 40.240,31 werde damit begründet, dass keine Möglichkeit einer Fahrnispfändung bzw. einer Lohn- oder Forderungspfändung bestanden hätte. Das für die Abgabenbehörde ersichtliche Einkommen hätte zum Zeitpunkt der Löschung ca. € 2.040,00 jährlich betragen. Aus diesen Gründen wäre seitens der Abgabenbehörde die Einbringlichkeit der Abgaben auf Grund der zu

diesem Zeitpunkt erhobenen wirtschaftlichen Verhältnisse nicht gegeben und der Rückstand durch Löschung gemäß § 235 BAO abzuschreiben gewesen.

Mit Post vom 8. Juni 2010 wären Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum Jänner 2003 bis April 2010 gemeldet worden. Durch die Meldung der Umsatzsteuern hätten sich die wirtschaftlichen Verhältnisse maßgeblich verändert und somit wäre der Widerruf der Löschung in der Änderung der wirtschaftlichen Lage begründet gewesen.

Weiters wäre von dritter Seite ein Antrag auf Eröffnung eines Konkursverfahrens gestellt worden. In einem Insolvenzverfahren wäre es als durchaus gängige Praxis zu bewerten, dass ein Teil des Rückstandes mit Quotenausschüttung abgedeckt werde. Dies wäre seitens der Finanzverwaltung als eine Verbesserung der zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung vorherrschenden wirtschaftlichen Verhältnisse gewertet worden und diene als weitere Begründung für den Widerruf der Löschung.

Der kausale Zusammenhang der Verbesserung der wirtschaftlichen Verhältnisse durch die Meldung der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Aussicht auf eine Quotenausschüttung mit der im Löschungsbescheid angeführten Begründung wäre nach Ansicht des Finanzamtes gegeben.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit undatiertem Schreiben, eingelangt am 13. August 2010, die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Trotz des an das Finanzamt gerichteten Ersuchens des Unabhängigen Finanzsenates um Übermittlung der Einbringungs- und Veranlagungsakten ab 2003 langte lediglich ein neu angelegter Veranlagungsakt mit den Unterlagen aus der 2010 vom Bw. eingebrachten Selbstanzeige ein.

In der am 26. Mai 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Voraussetzungen für den Widerruf der Löschung als nicht gegeben erachtet würden, da keine Änderungen der wirtschaftlichen Verhältnisse, auf welche sich das Finanzamt stütze, eingetreten wären. Falls eine derartige doch bejaht werden sollte, dann wäre im jedem Fall eine falsche Ermessensentscheidung getroffen worden.

Zudem wurde eine unrichtige Berechnung des Widerrufsbetrages durch die Abgabenbehörde erster Instanz eingewendet und dazu ausgeführt, dass von den € 40.240,31 (Löschungsbescheid vom 22.4.2009) an widerrufenen Abgabenschuldigkeiten ca. € 33.500,00 von einem vorangegangenen Konkurs betroffen gewesen wären, im Zuge dessen im Rahmen eines Zwangsausgleiches ca. 60% bezahlt worden wären. Sollte das Schreiben der Abgabenbehörde

erster Instanz vom 29. Oktober 2008 als Mahnung im Sinne der KO anzusehen sein, dann wäre maximal ein Widerrufsbetrag von € 20.000,00 möglich gewesen. Wenn man diesem Schreiben nicht die Qualität einer Mahnung zurechne, dann wäre maximal ein Betrag von ca. € 10.000,00 widerrufsfähig gewesen.

Zudem führte der Bw. aus, dass gegenüber der Finanzprokurator ein Amtshaftungsanspruch in Höhe von € 7,5 Mio. bis zum 65. Lebensjahr gegenüber der Republik geltend gemacht worden wäre, wobei ein Anerkenntnis der Finanzprokurator bis dato auf sich warten lasse.

Zur Berufungsvorentscheidung wäre auszuführen, dass diese zum Großteil den Gesetzwortlaut wiedergebe und in den übrigen Passagen aktenwidrig wäre. Dies deswegen, weil zwar ausgeführt worden wäre, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen 2002-04/2010 abgegeben worden wären, jedoch nicht ausgeführt worden wäre, dass auch sämtliche offenen Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen fristgerecht abgegeben worden wären, aus welchen sich keine Änderungen der wirtschaftlichen Verhältnissen ableiten lassen würden. Auch wäre aus der Berufungsvorentscheidung nicht ersichtlich, auf welche Art und Weise sich durch eine Meldung der Umsatzsteuer die wirtschaftlichen Verhältnisse ändern könnten. Darüber hinaus ergebe sich durch die alleinige Stellung eines Konkursantrages noch keine Folge des Konkurses, sondern erst durch seine Eröffnung, welche aber nicht stattgefunden hätte, sodass die vom Finanzamt in Aussicht gestellte Quotenausschüttung im Konkurs nicht eintreten könne.

Insgesamt würden daher die Voraussetzungen der Widerruf einer Löschung als nicht gegeben erachtet.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass sich auf Grund der Nachzahlung aus der Veranlagung der Jahre 2003 bis 2009 eine Änderung der wirtschaftliche Lage ableiten lasse und auch im Zeitpunkt der Löschung selbstständige Einkünfte nicht bekannt gewesen wären. Auch werde dem Vorwurf des voreiligen Widerrufs begegnet, dass davon nicht gesprochen werden könne, wenn ein Gläubiger € 4.000,00 an Kostenvorschuss für die Eröffnung eines Konkursverfahrens leiste. Zum Vorbringen betreffend Unrichtigkeit des Widerrufsbetrages könne dazu derzeit keine Stellungnahme abgegeben werden, weil dies einer näheren Prüfung bedürfte.

Der Bw. entgegnete dem Vorbringen des Amtsbeauftragten, dass die Voraussetzungen für den Widerruf der Löschung im Sinne des § 294 Abs. 1 lit. a BAO aus Sicht des Jahres 2009 und nicht auf Grund der Verhältnisse der Vorjahre zu überprüfen wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 235 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten von Amts wegen durch Abschreibung gelöscht werden, wenn alle Möglichkeiten der Einbringung erfolglos versucht worden oder Einbringungsmaßnahmen offenkundig aussichtslos sind und auf Grund der Sachlage nicht angenommen werden kann, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zu einem Erfolg führen werden.

Durch die verfügte Abschreibung erlischt der Abgabeananspruch (§ 235 Abs. 2 BAO).

Wird die Abschreibung einer Abgabe widerrufen (§ 294 BAO), so lebt der Abgabeananspruch wieder auf. Für die Zahlung, die auf Grund des Widerrufs zu leisten ist, ist eine Frist von einem Monat zu setzen (§ 235 Abs. 3 BAO).

Gemäß § 294 Abs. 1 BAO ist eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde - soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind - nur zulässig, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind (lit. a), oder wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist (lit. b).

Eine Löschung von fälligen Abgabenschuldigkeiten setzt gemäß § 235 Abs. 1 BAO entweder tatsächliche Erfolglosigkeit oder offensichtliche dauernde Aussichtslosigkeit der Einbringung voraus. Ersteres ist anzunehmen, wenn die Exekutionsführung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Abgabenschuldners versucht wurde, die Einbringungsmaßnahmen jedoch erfolglos verlaufen sind (*Stoll*, BAO, 2411). Zweiteres setzt die deutlich erkennbare, abschätzbare, mit einiger Gewissheit anzunehmende ("offenkundige") Uneinbringlichkeit der Abgaben voraus.

Der Lösungsbescheid vom 22. April 2009 wurde begründet mit derzeit und zukünftig nicht bestehenden Einbringungsmöglichkeiten, der Lösungsbescheid vom 5. Mai 2009 mit verwaltungsökonomischen Gründen, worunter in Analogie zum früheren Bescheid ebenfalls die Uneinbringlichkeit der aushaftenden Abgaben zu verstehen sein werden.

Beide Lösungsbescheide enthalten einen sogenannten Widerrufsvorbehalt im Sinne des § 294 Abs. 1 BAO, d.h. dass die Lösungen durch Abschreibung nur gegen jederzeitigen Widerruf erfolgen sollten.

Liegt die Zuerkennung einer Begünstigung im freien Ermessen einer Behörde, ist auch der Vorbehalt des Widerrufs der eingeräumten Begünstigung grundsätzlich zulässig (*Reeger/Stoll*, Kommentar zur BAO, 914).

Jedoch kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.9.1997, 93/13/0072) von einem vorbehaltenen Widerruf im Sinne der zitierten gesetzlichen Bestim-

mung nur gesprochen werden, wenn dieser determiniert ist, d.h. wenn der Bescheid erkennen lässt, unter welchen Umständen ein Widerruf in Betracht kommt. Die Zurücknahme bedarf daher zureichender sachlicher Gründe, die im kausalen Zusammenhang mit der ursprünglichen Erlassung des Bescheides stehen.

Ein behördlicher Widerrufsvorbehalt, wie er sich in § 294 Abs. 1 BAO findet, ist nicht an die dort in lit. a und lit. b genannten Voraussetzungen gebunden. Diese würden nämlich nur gelten, "soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind". Für den Fall eines nicht besonders determinierten Widerrufsvorbehaltes ist vielmehr darauf abzustellen, dass nur zureichende sachliche Gründe zur Ausübung des Widerrufs berechtigen (VwGH 20.4.1993, 92/14/0226). Die in lit. a und lit. b des § 294 Abs. 1 BAO angeführten Fälle stellen jedenfalls zureichende sachliche Gründe dar (VwGH 20.2.1997, 95/15/0091).

Die angefochtenen Widerrufsbescheide wurden damit begründet, dass sich die Vermögensverhältnisse geändert hätten und ein konkursgerichtliches Verfahren eingeleitet worden wäre.

§ 294 BAO sieht jedoch nur dann eine Widerrufsmöglichkeit vor, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend waren, geändert haben, und nicht schon dann, wenn sich irgendeine Möglichkeit einer Einbringlichmachung auftut.

Fakt ist, dass zum Zeitpunkt der Löschungen im Jahr 2009 das Finanzamt von der Uneinbringlichkeit der auf dem Abgabenkonto des Bw. aushaftenden Abgabenschuldsigkeiten ausgehen musste, weil lediglich nichtselbstständige Bezüge von € 2.380,00 jährlich, daher unter dem Existenzminimum, aktenkundig waren, jedoch keinerlei selbstständige Tätigkeiten, da die zuletzt abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen aus dem Jahr 2004 datierten. Infolge Nichtabgabe der Steuererklärungen mussten die Bemessungsgrundlagen für die Umsatz- und Einkommensteuern 2003-2006 im Schätzungswege gemäß § 184 BAO ermittelt werden, wobei für 2003 und 2004 noch die gemeldeten Zahllasten herangezogen wurden, für 2005 geringfügige Beträge zu Grunde gelegt wurden und bereits für 2006 keinerlei Umsätze bzw. Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit mehr angenommen wurden.

Dass diese Annahmen nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprachen, zeigen die vom Bw. am 8. Juni 2010 als Selbstanzeige übermittelten Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Jänner 2003 bis April 2010 und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003-2009. Die daraufhin (teilweise nach Wiederaufnahme der Verfahren) erlassenen Bescheide ergaben Nachforderungen in Höhe von ca. € 24.300,00. Folgende Umsätze und Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit wurden dabei (neben den bereits bekannten nichtselbstständigen Einkünften) festgestellt:

<i>Jahr</i>	<i>Umsätze</i>	<i>Selbstständige Einkünfte</i>
2003	36.197,00	10.999,55
2004	22.313,00	12.318,07
2005	28.890,00	10.892,38
2006	24.689,00	10.291,93
2007	25.534,00	11.144,05
2008	22.714,00	10.715,55
2009	17.205,00	8.088,47

Die Tatsache, dass damit andere Verhältnisse herrschen, als das Finanzamt zu Unrecht angenommen hat, steht damit außer Zweifel.

Jedoch kann dieser Umstand alleine noch nicht ausreichen, um einen Widerruf der Löschung zu rechtfertigen, da nach § 294 Abs. 1 BAO ein Widerruf nur dann zulässig ist, wenn entweder

- a) sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Lösungsbescheides maßgebend gewesen sind, oder
- b) das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist.

Von einer Änderung der maßgeblichen Verhältnisse im Sinne des § 294 Abs. 1 lit. a BAO kann jedoch im gegenständlichen Fall nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde nicht gesprochen werden, da zum Zeitpunkt der Löschungen im Jahr 2009 die in der Selbstanzeige hervorgekommenen Umsätze und Einkünfte bereits vorhanden, jedoch nur nicht dem Finanzamt bekannt waren.

Da es das Finanzamt unterließ, dem Unabhängigen Finanzsenat trotz Aufforderung sowohl die Einbringungs- als auch damaligen Veranlagungsakten zukommen zu lassen, konnte nicht überprüft werden, ob im Sinne des § 294 Abs. 1 lit. b BAO das Finanzamt das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben (etwa durch Ruhendmeldung des Betriebes oder Abgabe unrichtiger Steuererklärungen) zu Unrecht angenommen hatte, weshalb im Zweifel für den Bw. zu entscheiden war.

Auch aus der weiteren Begründung des Finanzamtes, dass sich die Verhältnisse infolge des Antrages auf Konkurseröffnung geändert hätten, weil mit einer Quotenausschüttung zu rechnen wäre, lässt sich nichts gewinnen, weil das Insolvenzverfahren mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 11. August 2010 mangels Kostendeckung und Zahlungsunfähigkeit des Bw. nicht eröffnet wurde.

Insgesamt gesehen liegen daher im gegenständlichen Fall die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 294 Abs. 1 lit. a und b BAO nicht vor, weshalb auch keine Ermessensentscheidung mehr zu treffen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Mai 2011